



A Tributação Brasileira e o Novo Ambiente Econômico: A Reforma Tributária Inevitável e Urgente*

JOSÉ ROBERTO RODRIGUES AFONSO
ERIKA AMORIM ARAUJO
FERNANDO REZENDE
RICARDO VARSANO**

RESUMO Globalização, comércio eletrônico, concorrência acirrada: o ambiente econômico está mudando acelerada e profundamente. Exige harmonização internacional das instituições e das práticas tributárias, bem assim que se adotem tributos que provoquem o mínimo de distorções possíveis sobre o setor produtivo, as exportações e os investimentos, sob o risco (certo) de penalizar os países que forem menos eficazes na busca desses objetivos. Também no ambiente do federalismo a harmonização tributária começa pelo mercado interno, e crescem as idéias de que é necessário conciliar a concessão de ampla autonomia tributária e de gasto dos governos estaduais e municipais com uma disciplina austera que imponha a responsabilidade e o controle social.

Todos esses fatores tornam a reforma do sistema tributário brasileiro um processo inadiável e premente. É a partir dessa ótica que este trabalho apresenta opiniões a respeito dos últimos passos da reforma tributária em discussão no Congresso Nacional desde 1995.

ABSTRACT *Globalization, electronic commerce, and intense competition: the economic environment is changing profoundly and at a fast pace. This environment demands international cooperation between institutions and taxation practices. In addition, governments must adopt taxes that result in the least amount of distortion possible on production, exports and investments, with the clear risk of penalties for countries that are less effective in achieving these objectives. Another important factor is that within Brazil's federation system improvements in taxation must first begin in the internal market. Within this structure it is necessary to conciliate the concession of ample autonomy in taxation and government spending at the state and local levels with austere discipline that imposes responsibility and social control.*

All of these factors create a situation in which the reform of Brazil's tax system can no longer be postponed. In this light, this paper presents views on the most recent advances in the tax reform that has been under discussion in Congress since 1995.

* Este artigo foi elaborado com base em informações disponíveis em abril de 2000. As opiniões aqui expressas refletem estritamente o ponto de vista dos autores e não das instituições a que pertencem.

** Respectivamente, economistas do BNDES, do Convênio BNDES/Pnud, do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior e do Ipea.

1. Introdução

A Comissão Especial da Câmara dos Deputados encarregada de examinar a Proposta de Emenda Constitucional do Poder Executivo Federal que trata da reforma tributária (nº 175, de 1995)¹ encerrou seus trabalhos em março de 2000, entregando ao presidente da Câmara o Substitutivo à Proposta por ela aprovado,² depois de decorridos cinco anos de debate parlamentar.

Após a promulgação da Constituição vigente, em 5 de outubro de 1988, ocorreram importantes mudanças na estrutura da tributação, por um lado, e no ambiente econômico em que opera o setor produtivo nacional, por outro, que passaram a reclamar uma nova reforma do sistema tributário e indicaram claramente a direção que se deveria tomar. Sem dúvida, a principal motivação do processo de reforma ora em curso é a exigência de que o deficiente sistema tributário brasileiro seja modificado para se adequar a um novo ambiente econômico. E isso deriva do fato de que, nesse novo ambiente, garantir a competitividade do produto nacional *vis-à-vis* os dos principais participantes no comércio internacional representa condição *sine qua non* para o desenvolvimento do país.

É diagnóstico praticamente consensual que nossa tributação interna impõe desvantagem competitiva ao setor produtivo nacional, tanto no mercado externo como no nosso próprio mercado, prejudica a eficiência econômica, desestimula o investimento e é excessivamente complexa, a ponto de dificultar a harmonização com os sistemas tributários de nossos parceiros comerciais e de facilitar ou mesmo estimular a evasão. Em poucas palavras, é quase consenso que nosso sistema tributário é antagônico ao desenvolvimento. Mas, a despeito desse diagnóstico, que indica a urgência da reforma, e de seu caráter consensual, que sugere facilidade de executá-la, o que se observa é a lentidão de seu processamento. Isso não ocorre por acaso nem por descaso de quem deveria promovê-la. Há diversos constrangimentos à

1 Os trabalhos da Comissão foram coordenados pelos seguintes deputados federais: Germano Rigotto (presidente), Antônio Kandir, Antônio Palocci e Romel Anizio (vice-presidentes) e Mussa Demes (relator).

2 Foi entregue também ao presidente da Câmara um projeto alternativo, elaborado pelo relator e não votado na Comissão, originário de discussões em que se buscava um acordo, ao fim não concretizado, através de uma comissão tripartite formada por representantes dos membros da Comissão e dos governos federal e estaduais, para uma proposta consensual. O texto alternativo estava mais próximo de um acordo entre parlamentares e as secretarias de Fazenda estaduais do que o pretendido pelas autoridades fazendárias federais.

mudança na tributação, às vezes conflitantes entre si, que precisam ser discutidos e superados ao longo do processo de reforma.

A próxima seção sintetiza importantes mudanças que ocorreram na tributação e no ambiente econômico brasileiro ao longo da década de 90, das quais se deriva a principal motivação do atual processo de reforma. A Seção 3 considera os desafios que o novo ambiente econômico, aberto e de forte concorrência, impõe ao desenho de um sistema tributário de boa qualidade. Na Seção 4, discutem-se os constrangimentos impostos à reforma por fatores de ordem interna. A Seção 5 apresenta e avalia – à luz das características da tributação requeridas pela nova situação e em face das restrições de ordem interna – o principal foco da reforma tributária brasileira, as alternativas de reforma e as principais mudanças sugeridas no Substitutivo aprovado pela Comissão Especial da Câmara dos Deputados.

2. Alguns Fatos Relevantes Posteriores à Constituição de 1988

A Assembléia Nacional Constituinte instalada em 1987 teve como motivação mais marcante a reação ao centralismo e à demasiada ênfase dada pelos governos militares à questão econômica em detrimento da social. Como resultado dessa motivação, a Constituição de 1988 ampliou o papel social do Estado muito além do que a sociedade tem capacidade de financiar e promoveu ampla descentralização das receitas públicas. A perda de recursos disponíveis da União, resultante de grande aumento no montante das transferências para estados e municípios e da eliminação de cinco impostos cujas bases foram incorporadas à do antigo Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias (ICM) para constituir o campo de incidência do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), requereria ajustes, o mais óbvio dos quais – e compatível com o objetivo de fortalecer a Federação – seria a descentralização de encargos. A Constituição de 1988, entretanto, não proveu os meios, legais e financeiros, para que houvesse um processo ordenado e pactuado de descentralização dos encargos.

No período pós-Constituição, o governo federal, para enfrentar o seu desequilíbrio fiscal e financeiro crônico, adotou sucessivas medidas para compensar suas perdas, que pioraram a qualidade dos serviços prestados e da tributação. Do lado da despesa, sem qualquer planejamento prévio ou acordo, processou uma série de cortes e extinção de programas federais para apoio financeiro, ou mesmo execução direta, de ações próprias dos governos estaduais ou municipais. Do lado da receita, ampliou tributos não parti-

lhados com os estados e municípios, ou seja, pouco uso fez do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), que têm qualidade econômica razoável, e, além de criar a Contribuição Social dos Empregadores Incidente sobre o Lucro Líquido (CSLL), prevista na Constituição, abusou de contribuições sociais cumulativas, que permitem aumentar rápida e profundamente a arrecadação e a receita tributária disponível,³ mas têm efeitos econômicos nefastos, pouco sentidos em uma economia fechada e com inflação altíssima.⁴

Duas mudanças estruturais importantíssimas ocorreram no plano macroeconômico nos anos 90. Ainda no início da década promoveu-se a abertura tardia e, talvez por isso, perigosamente apressada da economia, a que se denominou na época de “choque de competição”. Em 1994, o Plano Real foi bem-sucedido, ocasionando redução quase instantânea da inflação para nível próximo de zero. Esses dois choques mudaram completamente o ambiente econômico em que o setor produtivo operava. Nesse novo ambiente econômico, a questão-chave para a sobrevivência do setor produtivo, que era – e, circunstancialmente, ainda é – o ganho financeiro, passou a ser a competitividade. A não ser que se criem condições propícias para que nosso sistema produtivo seja competitivo, o país tende a ser condenado à estagnação. E, se elas não são criadas no devido tempo, nosso desenvolvimento pode ficar irremediavelmente prejudicado. Nesse novo ambiente em que o Brasil ingressou, a reforma tributária tornou-se inevitável e urgente.

3. Tributação no Novo Ambiente Econômico⁵

A Globalização Econômica e Financeira

Os paradigmas tradicionais de tributação foram concebidos em um contexto em que não era expressiva a mobilidade de fatores de produção e dos fluxos financeiros e comerciais. A determinação das bases impositivas tomava como referência a localização física de grande parte das atividades econômicas, que, por seu turno, respeitava os limites impostos pelas fronteiras territoriais de cada país.

3 O conceito de receita tributária disponível de cada esfera de governo corresponde ao produto da arrecadação própria ou direta dos tributos da sua competência mais e/ou menos as transferências intergovernamentais determinadas pela Constituição Federal.

4 A alíquota da Contribuição dos Empregadores sobre o Faturamento para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) foi aumentada de 0,5% para 2% (1990) e, posteriormente, para 3% (1999). Em 1993, foi criado o Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF), que vigorou ao longo de 1994 e foi recriado como contribuição social em 1996, com alíquota de 0,25%, para vigorar por apenas um ano, mas teve sua vigência prorrogada por mais três anos e a alíquota ampliada para 0,38% (com base na Emenda Constitucional nº 21, de 18 de março de 1999).

5 Esta seção reproduz, em parte, argumentos e trechos de Rezende (1996a, 1998 e 1999).

O processo de globalização, ampliado e facilitado pelo desenvolvimento da tecnologia de informação – com a realização de operações financeiras e comerciais via internet –, afeta as condições anteriores, exigindo ajustes (mas não revoluções) nos sistemas tributários. Em muitos casos, é difícil conhecer a identidade das empresas e indivíduos que realizam negócios potencialmente tributáveis, bem como determinar quais parcelas desses negócios devem ser tributadas em cada país.⁶ Além disso, torna-se amplo o escopo à competição tributária internacional, originando novas formas de planejamento fiscal e, no limite, aumentando as chances de evasão.

Um artigo recente em *The Economist* (janeiro de 2000) aponta que o atual sistema de tributação das empresas multinacionais, principais responsáveis pelo comércio mundial, é fonte de crescente ineficiência. São cada vez maiores as possibilidades que elas encontram para reestruturar suas transações de modo a reduzir o máximo possível seu passivo fiscal. As multinacionais podem operar como organizações globais sem fronteiras, com equipes de funcionários espalhadas por todo o mundo enviando e recebendo projetos por internet ou intranets particulares. Quando apresentam os formulários de imposto de renda em um país de alta carga tributária, normalmente elas declaram que ganharam no mesmo apenas uma parcela (pequena) de seus lucros e tentam atribuir o maior lucro possível a suas divisões instaladas em países de menor carga. Isso é feito por meio da criação de “transações” entre suas subsidiárias nos distintos países, onde os preços atribuídos aos insumos e produtos transferidos são manipulados com o objetivo de obter o efeito desejado sobre os lucros. Há que se reconhecer, porém, que o enfrentamento dessa questão, dos chamados *preços de transferência*, depende muito mais de legislação adequada e administração eficiente.

Outra fonte de preocupação reside no crescimento do comércio eletrônico, tanto porque pode gerar grandes perdas de arrecadação, face às aquisições feitas em países de carga tributária mais reduzida, quanto porque aumenta as chances de sonegação. Com relação ao último aspecto, vale destacar que,

6 Segundo Spíndola (1998, p. 3): “... as bases tributárias tradicionais, sobre as quais se assentavam os sistemas arrecadatórios, vão se transformando aceleradamente no decorrer do processo de globalização. Estimar adequadamente o lucro tributável, resultante de operações que se iniciam em determinado país, se desenvolvem em outros e se concluem em um terceiro, torna-se um verdadeiro desafio para as administrações tributárias modernas. A maior participação dos serviços, de bens intangíveis e de operações virtuais no comércio mundial, além da forte presença do componente externo na renda dos contribuintes nacionais, cria dificuldades adicionais para a perfeita e completa identificação da base impositiva. Os ativos financeiros, em especial, se tornam cada vez mais voláteis, e verdadeiramente escapam ao controle tributário. As fronteiras nacionais se diluem no chamado “fluxo planetário de capitais” que redefine a localização de indústrias e redistribui a renda e o emprego em escala mundial. Em resumo, o capital tende a se movimentar desde o país com maior carga tributária para outros com menor carga tributária.”

uma vez que as transações eletrônicas, em geral, não deixam registros fáceis de capturar e prescindem da figura de um intermediário entre os produtores e consumidores, sua identificação torna-se complexa, dificultando a atuação do fisco.

A globalização agrava os problemas de sistemas tributários já deteriorados, tanto mais quanto esse sistema estiver estruturado segundo os paradigmas tradicionais de tributação. Ela também implica uma relativa perda de soberania do Estado nacional, pois os impactos de determinada política (não apenas tributária) sobre as decisões dos agentes econômicos não estão mais circunscritos aos limites territoriais de cada país. Existe, portanto, um duplo desafio a ser enfrentado pelos Estados nacionais: é preciso garantir um nível de receita tributária consoante com as necessidades de financiamento do setor público e, paralelamente, aumentar (ou, pelo menos, não prejudicar) a competitividade de seus agentes privados.

A maior integração dos mercados mundiais determina que a reforma dos sistemas tributários nacionais deve partir de duas premissas: no âmbito do financiamento do setor público, uma vez que as chances de utilizar impostos e contribuições sobre fatores de maior mobilidade apresentam-se sensivelmente reduzidas, a composição da receita tributária deverá mudar através da ampliação da utilização de tributos que incidam sobre bases mais fixas e de menor possibilidade de evasão; e, no tocante à competitividade do setor produtivo, a harmonização internacional das regras domésticas de tributação é fundamental. O sucesso da reforma depende de que essas premissas sejam consideradas de modo integrado entre si e com relação a certos princípios básicos que devem nortear a configuração de distintos arranjos de tributação.⁷

É necessário também reavaliar o conceito tradicional de equidade através da tributação progressiva da renda. Conforme o artigo em *The Economist*, é cada vez mais complicado atingir metas redistributivas por meio dos sistemas tributários assentados nos antigos paradigmas. Sem que nada seja alterado, os mais pobres e com menor mobilidade terão de escolher entre menos serviços estatais e impostos maiores. À medida que a tributação de pessoas e empresas com maior mobilidade torna-se cada vez mais difícil, maior tem de ser a carga suportada pelos menos favorecidos, especialmente

⁷ Dentre esses princípios encontra-se a necessidade de que os sistemas tributários sejam neutros no tocante às decisões dos agentes econômicos, contenham um elevado grau de simplicidade administrativa e de justiça fiscal, sejam flexíveis, de modo a se adaptar a mudanças econômicas e servir de instrumento de política fiscal e monetária, e representem uma adequada fonte de financiamento para o setor público sem, contudo, provocar efeitos danosos sobre a eficiência e a competitividade do setor produtivo, tanto no mercado interno quanto externo.

nos países onde mudanças demográficas exigem um grande volume de recursos para cumprir as promessas de aposentadoria e assistência médica feitas aos futuros pensionistas.

Os efeitos negativos sobre a equidade provocados pela aceleração do processo de globalização e pelo avanço da tecnologia de informação tendem a ser maiores na ausência de harmonização das práticas tributárias internacionais. A desarmonia tributária, além de provocar distorções competitivas, favorece a concentração de renda e prejudica a justiça fiscal, pois as oportunidades de planejamento fiscal daí decorrentes são aproveitadas de forma diferenciada pelos agentes econômicos em geral e melhor exploradas pelos maiores contribuintes.

As considerações anteriores não indicam que os Estados nacionais deverão abandonar a tributação da renda – do trabalho e do capital. Elas apontam para o fracasso da tese, baseada em análise empírica dos acontecimentos da primeira metade deste século, de que os sistemas tributários mundiais evoluiriam, durante o processo de desenvolvimento, na direção de uma crescente predominância desses impostos na composição da receita pública. À medida que os vícios da exagerada progressividade dos impostos sobre a renda começaram a se mostrar perversos, foi sendo abalada a crença longamente acalentada de que o ideal da justiça fiscal consistia em tributar pesadamente os grandes lucros e as altas rendas. Em um mundo cada vez mais integrado, a disputa por aplicações produtivas e financeiras força maior moderação na tributação dos rendimentos obtidos internamente e, além disso, impõe limites estreitos à adoção de práticas tributárias isolacionistas.

Ainda que os desdobramentos provocados pelas transformações recentes sejam difíceis de antever, é certo que o padrão tributário do início do próximo milênio deverá apresentar diferenças significativas em relação ao modelo que prevaleceu na maior parte deste século. Os impostos sobre propriedades imobiliárias, que no século passado tiveram grande participação na geração de receita tributária, deverão recuperar sua importância. A instituição de impostos ambientais – como, por exemplo, taxas de controle de poluição ou pedágios nas vias públicas – também devem representar uma alternativa para governos necessitados de receitas. Finalmente, é possível que o traço mais marcante das transformações em curso seja a maior ênfase nos impostos gerais sobre o consumo local de bens e serviços (e não através da tributação das transações financeiras), sempre adotando competências, aparatos institucionais e procedimentos fiscais que protegem ao máximo o fisco relativamente às possibilidades de evasão, que tendem a crescer com o comércio eletrônico.

A harmonização internacional das regras domésticas de tributação não se restringe aos impostos e contribuições incidentes sobre o fluxo de receita gerado nas transações de bens e serviços, mas atenção especial tem sido e deve ser dispensada a esse aspecto. Se, por um lado, deve ser crescente a utilização de impostos gerais sobre consumo, por outro, o aumento do volume de bens e serviços comercializados em escala mundial estreita a possibilidade de os países tributarem as exportações e impede que se imponham gravames internos prejudiciais à competitividade dos produtos domésticos com os similares importados no mercado nacional.

Os requisitos anteriores não podem ser cumpridos quando subsistem impostos de natureza cumulativa – que incidem sobre a totalidade das transações sem que haja compensação com o montante recolhido anteriormente. Tributos incidentes sobre o faturamento ou a receita ou, ainda, sobre movimentações financeiras afetam duplamente a capacidade do produtor doméstico de enfrentar com sucesso os desafios da maior integração. Eles oneram as exportações, mas não as importações (quando não existem nos países de origem), fazendo com que o produto estrangeiro desfrute de condições mais vantajosas na concorrência com o produto nacional no mercado interno. O mesmo aplica-se à contribuição sobre os salários – geralmente destinada ao financiamento da previdência social –, embora nesse caso o problema seja atualmente menos grave por ser uma prática difundida internacionalmente.

Por certo, a distância geográfica poderia atenuar o efeito das distorções tributárias sobre o mercado de produtos, em face dos custos de transporte e dos demais custos a ele associados. Entretanto, esses fatores perdem cada vez mais relevância em função do crescimento do comércio eletrônico e do avanço do processo de formação de blocos econômicos regionais, indicando ser imperativa a eliminação de gravames cumulativos e a busca pela harmonização internacional.

A Formação de Blocos Econômicos Regionais

A formação de mercados comuns e de zonas livres de comércio, ao se traduzir na eliminação de barreiras fiscais e alfandegárias entre os países membros, faz com que as questões colocadas pela globalização dos mercados ganhem maior visibilidade. Nesse caso, torna-se ainda mais evidente a perda de autonomia nacional na condução de suas respectivas políticas econômicas, e no campo estritamente tributário a harmonização é um pré-requisito.

A isso reúne-se a acentuada tendência, nos países cuja organização político-administrativa é federativa, de reforço do poder de atuação de instâncias

subnacionais de governo, com conseqüente redução dos poderes até então retidos pelo governo central. Todos esses fatores – a globalização, a abertura, a integração macrorregional, a descentralização –, juntamente com a privatização de atividades até então mantidas na esfera pública, convergem para um esforço de revisão do papel do Estado de conseqüências importantes para o futuro da tributação.

A Redefinição do Papel do Estado

Uma primeira questão que surge na esteira do debate sobre a revisão do papel do Estado é o tamanho das suas necessidades de financiamento. É evidente que o limite das exonerações tributárias exigidas pela maior competição internacional – por capitais e produtos – é dado pelas necessidades de recursos para sustentar as responsabilidades que o Estado precisa satisfazer. A despeito do discurso universal que defende uma profunda redefinição do papel do Estado, não há, todavia, evidências conclusivas com respeito a uma esperada redução das suas necessidades de financiamento.

Conforme mencionado, o que deve e tem de ser modificado é a composição da receita tributária e, possivelmente, a natureza das demandas financeiras do setor público. As menores demandas financeiras por parte de setores submetidos a um processo mais avançado de privatização devem ser contrabalançadas, de um lado, pelas maiores demandas de setores tradicionais – principalmente as de natureza social, oriundas da dinâmica demográfica e das maiores dificuldades encontradas em toda parte para conciliar as exigências da modernidade tecnológica com as necessidades de criação de empregos – e, de outro, pelos compromissos com os encargos da dívida pública cujo crescimento nas duas últimas décadas foi um fenômeno universal.

Uma questão interessante é provocada pela tendência à descentralização fiscal. Um corolário importante do surgimento de instâncias reguladoras supranacionais exigidas pela formação de blocos econômicos regionais é o maior papel reservado a governos locais no atendimento de demandas da respectiva sociedade. Principalmente nos países de maior extensão territorial, a descentralização fiscal vem-se transformando em um princípio básico de política fiscal, mas nem sempre vem acompanhada de maior descentralização das competências impositivas. Esse é, entretanto, um movimento a ser observado com cuidado. A descentralização do poder de tributar pode vir a ser uma conseqüência lógica da busca de maior racionalidade no uso de recursos públicos e dará, se intensificada, maior autonomia e responsabilidade aos governos locais, em conformidade com o que vem sendo defendido em muitas partes.

Em regimes federativos, a autonomia dos poderes locais (estados ou províncias e municípios) é uma questão da maior relevância, mas que precisa ser reavaliada à luz das exigências da integração. A concessão de autonomia aos poderes locais para tributar não pode sobrepor-se aos interesses maiores do país. Só nos casos em que o ônus do tributo circunscreva-se às fronteiras da autoridade tributária é que essa autonomia pode ser exercida sem problemas. Assim, a natureza do federalismo fiscal também precisa ser objeto de atenção.

Uma das maneiras de conciliar a autonomia federativa no campo fiscal com as necessidades de harmonização é partilhar as competências impositivas entre os componentes da Federação. A harmonização requer que se caminhe na linha da simplificação dos sistemas tributários, substituindo a multiplicidade de bases tributárias por um número reduzido de tributos que devem ser explorados de maneira uniforme em todo o território nacional. Para que essa evolução não se choque com os interesses federativos, é necessário repartir a competência para instituir e administrar os principais impostos existentes no país. Como a tendência universal é utilizar a tributação abrangente do consumo como fonte principal de financiamento do gasto público, é aqui que as possibilidades de partilhar um único tributo são mais evidentes.

A adoção de um só Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA) em regimes federativos é uma questão que vem merecendo destaque. Alguns admitem que a questão é de difícil solução, o que explicaria o fato de que importantes países da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) ainda não adotam o IVA como peça central de seus sistemas tributários – como os Estados Unidos – por dificuldades inerentes ao sistema federativo. O caso da Alemanha, no entanto, é ilustrativo de uma bem-sucedida experiência de adoção do IVA. A proposta brasileira, a ser comentada adiante, apresenta uma solução nova para um velho problema de preservar um IVA estadual sem comprometer os interesses da harmonização e o espírito da Federação.

A Nova Realidade do Mercado de Trabalho

As mudanças que vêm ocorrendo no mercado de trabalho são outro fator importante para a avaliação das tendências de evolução das estruturas tributárias neste final de século e início do próximo milênio. Observa-se o surgimento, nos países industrializados, de problemas até então típicos de países em desenvolvimento, como é o caso do desemprego estrutural não mais restrito às atividades agrícolas. A perspectiva de uma crise de desemprego não solucionável pelos instrumentos tradicionais de estímulo à atividade econômica é motivo de grande inquietação.

Parte do receituário conhecido para os problemas do desemprego tem nítidas implicações tributárias. Recomenda-se a necessidade de mudanças radicais na legislação trabalhista, no sentido da desregulamentação das relações entre patrão e empregado, de forma a reduzir os custos da contratação e da dispensa do trabalhador para fazer face às exigências de maior mobilidade de mão-de-obra. Na mesma linha, as demandas por redução dos encargos que oneram os salários e o custo do emprego são veiculadas com insistência.

Em todo o mundo, contribuições compulsórias sobre os salários formam a principal base de sustentação financeira dos sistemas previdenciários, cuja sobrevivência, nos moldes conhecidos, é ameaçada por exigências decorrentes da atual crise de desemprego. A reforma dos sistemas previdenciários é, portanto, um item importante da agenda internacional que vem sendo enfrentado com graus distintos de sucesso, em várias partes do globo.

As reações a propostas de limitar a proteção que o Estado oferece ao trabalhador, para viabilizar a redução dos tributos que incidem sobre os salários, variam bastante em função de distintas realidades político-institucionais. Países cuja organização sindical tem maior solidez – como os da Europa – exibem uma participação de tributos sobre salários na sua estrutura tributária muito maior do que aqueles em que o poder dos sindicatos é mais reduzido – como os asiáticos.

Em resumo, os distintos fatores aqui analisados constituem um forte motor que impulsiona as transformações tributárias em curso e sinaliza o caminho a ser percorrido. O ritmo dessas transformações é desigual, mas a força centrípeta gerada pela velocidade das mudanças que vêm ocorrendo no mundo tende a atrair todos aqueles que ainda giram em uma órbita mais distante. O resultado desse movimento ainda não pode ser inteiramente vislumbrado, mas as linhas gerais já estão traçadas. Os sistemas tributários estarão cada vez mais pautados por exigências de harmonização, uniformização e estabilidade.

4. Os Limites Internos à Reforma Tributária

A estrutura de arrecadação do atual sistema tributário nacional foi delineada, em grande medida, na reforma realizada no final da década de 60. Desde então, passando pelas alterações introduzidas pela Constituição de 1988, foram sendo feitas diversas modificações na legislação, que, embora não mudassem profundamente tal estrutura, paulatinamente foram comprometendo a qualidade da tributação brasileira.

Há pelo menos uma década, discute-se a necessidade de uma reforma tributária. Não se pode dizer que o debate seja recente, mas foram as

profundas transformações ocorridas no plano externo que deram um novo impulso às discussões. Embora já houvesse reconhecimento de que determinadas características da tributação no Brasil são contraditórias com um sistema tributário considerado de boa qualidade, foi sua inadequação à nova realidade internacional que motivou e generalizou na sociedade a reivindicação por uma reforma tributária. Formou-se um relativo consenso de que o sistema é extremamente prejudicial à participação da economia brasileira nos fluxos financeiros globais e, em particular, de produtos e de investimentos diretos. Cresceu o entendimento em torno da urgência de evitar que a competitividade do setor produtivo nacional seja afetada por motivos essencialmente tributários e que, para tanto, é imprescindível eliminar entraves à promoção da harmonização internacional das regras domésticas de tributação.

As considerações anteriores suscitam uma importante questão. Uma vez que os fatores de ordem externa apenas exacerbaram os defeitos que a tributação brasileira foi adquirindo ao longo do tempo, a não realização até o momento de uma reforma de peso que visasse corrigi-los não se deve ao seu desconhecimento, mas sim aos obstáculos impostos por fatores de ordem interna.

O grande dilema enfrentado na formulação de um projeto de reforma tributária é o seguinte: por um lado, o novo contexto mundial torna consensual e urgente a realização da reforma quando se tem por meta uma inserção internacional bem-sucedida e, por outro, a existência de determinados limites internos tornam o processo complexo e retardam sua implementação. Há, portanto, consenso quanto à necessidade de reforma, mas não quanto aos caminhos para promovê-la. À medida que o debate tem se intensificado e avançado, o grande desafio tem sido encontrar um caminho que, simultaneamente, corrija os defeitos do sistema tributário nacional, seja capaz de adequá-lo aos requisitos externos (comentados na seção anterior) e respeite os limites internos (tratados a seguir).

A despeito da reestruturação recente pela qual vem passando o Estado brasileiro, não há evidências de que a carga tributária possa diminuir nos próximos anos. Os encargos da dívida pública, a existência de uma demanda reprimida por gastos, notadamente nas áreas sociais, e a urgência de investimentos, tanto para repor a infra-estrutura desgastada pela falta de conservação como para evitar que a precariedade da provisão de serviços públicos essenciais venha a ser um impedimento à retomada sustentada do crescimento, tornam a receita tributária inflexível à queda.

Uma *primeira limitação* é, portanto, que a reforma *não afete os resultados fiscais primários programados para os próximos anos*. Não se trata de garantir aos cofres públicos um determinado volume de recursos sem que a natureza e a qualidade do gasto sejam reavaliadas, mas que, em função de uma situação fiscal débil, conjugada com enormes carências sociais, é necessário não comprometer a capacidade de financiamento do setor público para que a reforma obtenha êxito.

O Brasil é uma Federação composta por três níveis de governo político e administrativamente independentes – União, estados e municípios –, que exercem de forma suplementar ou concorrente determinadas funções públicas. Isso significa que o requisito anterior deve ser considerado com relação a cada uma das esferas de governo, e para tanto uma *segunda limitação* é que a reforma *não provoque mudanças significativas na magnitude e na distribuição dos recursos à disposição de cada ente federado*.

Um acompanhamento atualizado da evolução mensal da carga dos principais tributos cobrados no país, bem como da divisão de sua receita entre os três níveis de governo, reforça os resultados anteriores. O acompanhamento é feito através dos *Termômetros Fiscais* – disponíveis no *site* do BNDES, no *link* especializado do *Banco Federativo*.⁸ Os índices dos *Termômetros*, que contemplam cerca de 90% dos tributos nacionais e não consideram a arrecadação própria municipal, revelam que, desde 1988, tem sido acentuado o grau de descentralização fiscal do país medido em termos dos recursos à disposição de cada esfera de governo.

O federalismo fiscal brasileiro, especificamente no tocante à distribuição de competências tributárias entre os três níveis de governo, tem se caracterizado, historicamente, por uma certa liberdade com que estes costumam acessar fontes próprias de receita tributária. Ainda que as transferências intergovernamentais cumpram um importante papel no financiamento das esferas subnacionais, desde que o país se converteu em uma Federação o sistema tributário nacional caracteriza-se pela atribuição de competência aos estados e municípios para cobrar seus respectivos tributos e autonomia para legislar sobre os mesmos. Tal característica, aliada à tendência mundial em direção à descentralização de encargos, faz com que uma *terceira limitação* da reforma seja o fato de que *a autonomia das unidades subnacionais para legislar em matéria tributária deve ser respeitada*.

A autonomia, por outro lado, não deve comprometer os interesses maiores da nação. A atribuição de poderes tributários às instâncias subnacionais não

8 Site na internet administrado pela SF/BNDES: federativo.bndes.gov.br.

Termômetro da Descentralização, Acumulado em 12 Meses por Período – 1988/2000

ÚLTIMO MÊS DO PERÍODO	CARGA TRIBUTÁRIA (% do PIB) ^a	DIVISÃO FEDERATIVA DA RECEITA TRIBUTÁRIA								
		Total	Arrecadação Tributária		Receita Tributária Disponível ^b			Receita Disponível Ampliada ^c		
			União	Estados	União	Estados	Municípios	União	Estados	Municípios
Fev. 2000	28,36	100,0	74,3	25,7	63,2	24,0	12,8	59,5	25,1	15,4
Fev. 1999	27,91	100,0	73,9	26,1	62,9	24,4	12,7	58,8	26,0	15,2
Fev. 1998	27,05	100,0	73,1	26,9	62,7	25,2	12,2	59,6	26,7	13,7
Fev. 1997	26,63	100,0	71,4	28,6	61,6	26,1	12,3	59,2	27,3	13,5
Fev. 1996	27,20	100,0	71,1	28,9	61,5	26,2	12,3	61,0	24,9	14,1
Fev. 1995	27,56	100,0	72,2	27,8	62,8	25,5	11,7			
Fev. 1994	25,86	100,0	73,4	26,6	62,8	25,1	12,1			
Fev. 1989	20,55	100,0	73,9	26,1	66,9	22,6	10,5			

Fontes: *Elaboração própria (SF/BNDES) a partir de: SRF, IBGE, FGV, Bacen, Ministério da Fazenda, Ministério da Previdência, CEF, Abrasf, governos estaduais e balanços municipais.*

^aNão inclui arrecadação tributária própria dos municípios. A receita própria da União e dos estados abrange 90% da carga tributária global.

^bReceita tributária disponível = arrecadação direta +/- transferências constitucionais (apenas as principais transferências).

^cReceita tributária disponível ampliada = receita tributária disponível +/- transferências voluntárias (apenas as federais).

pode se traduzir em distintos territórios fiscais dentro de um mesmo país, caso se tenha como meta que a alocação privada de recursos e a distribuição geográfica dos fluxos financeiros, produtivos e comerciais não sejam distorcidas por motivos tributários. Nos contextos federativos, a harmonização tributária é, antes de tudo, uma questão de ordem interna. Portanto, uma *quarta limitação* da reforma reside no fato de que é preciso *conjuguar a autonomia de cada ente federado com a necessária coordenação (vertical e horizontal) das suas respectivas práticas tributárias*.

Para sustentar por longo tempo a carga tributária em patamar igual ou mais elevado que o atual, a *quinta limitação* reside na exigência de que a reforma a ser empreendida tenha o objetivo de *assegurar que tal nível de tributação seja suportável*. Para tanto, não basta tentar minimizar o efeito perverso da tributação sobre o setor produtivo, é fundamental buscar *a melhor distribuição possível da carga tributária entre contribuintes*, o que inclui vigoroso combate à sonegação, que só será possível caso se invista no aprimoramento das administrações fazendárias e na simplificação do sistema de arrecadação. A existência de sonegação obriga a utilização de alíquotas nominais de imposto excessivamente altas que estimulam mais sonegação, o que, por seu turno, requer aumentos de alíquotas para garantir o nível de arrecadação, fechando o círculo vicioso da injustiça fiscal: contribuintes que cumprem rigorosamente suas obrigações competem em desvantagem com sonegadores e são cada vez mais prejudicados por novos aumentos de alíquotas.

Em resumo, aperfeiçoar o sistema tributário brasileiro e adequá-lo à nova realidade internacional são as principais metas da reforma. A questão é que, para ser factível, a reforma deve respeitar os estreitos limites colocados por determinados condicionantes internos. No âmbito do setor público, a curto prazo, a reforma não deve comprometer seu ajuste fiscal e, a médio e longos prazos, deve possibilitar o estabelecimento de um regime fiscal responsável. Isso, de um lado, implica a manutenção do atual nível de arrecadação e, de outro, requer a preservação do equilíbrio federativo sem prejuízo das referidas metas. No âmbito do setor privado, a aceitação de um novo pacto tributário, além de requerer que os contribuintes acreditem que as mudanças propostas corrigirão impactos negativos sobre o setor produtivo, na prática necessita de que os mesmos não sofram tratamento tributário diferenciado em virtude do acesso também diferenciado às oportunidades de sonegação.

5. A Proposta da Comissão Especial da Câmara dos Deputados para uma Nova Tributação do Consumo⁹

Por que a Ênfase na Tributação do Consumo?

No plano externo, foi visto que, embora a harmonização internacional não se restrinja à tributação do consumo, especial ênfase tem sido dada a essa questão. É fundamental encontrar um tributo que, no mercado interno, possua um razoável potencial arrecadatório e, nas trocas internacionais, se mostre adequado à adoção do princípio do destino. Quando esse princípio é utilizado, os tributos são cobrados no local onde as mercadorias são consumidas, as exportações são desoneradas no país de origem e o país importador tributa as aquisições externas segundo as mesmas regras aplicadas aos produtos domésticos. Dessa forma, pelo menos no que diz respeito aos motivos essencialmente tributários, assegura-se indiferença entre mercadorias similares fabricadas em distintos países.

As restrições externas tornam, portanto, imperativa a realização de um esforço de harmonização em direção à substituição de gravames cumulativos por tributos que incidam somente sobre as vendas de bens e serviços destinadas ao consumo final dos agentes econômicos, isto é, por tributos cuja base de referência seja apenas sobre o valor adicionado na fabricação e distribuição dessas mercadorias.

⁹ Para conhecer na íntegra o projeto de reforma tributária da Comissão Especial, os detalhes sobre sua tramitação do Plenário da Câmara dos Deputados, bem como outros projetos e propostas de emenda constitucional, ver uma Biblioteca Virtual do tema disponível no site do BNDES, no link especializado do Banco Federativo (federativo.bndes.gov.br), bem como o link específico no site da Câmara na internet no endereço <http://www.camara.gov.br>.

A cobrança desses tributos pode ser processada de uma só vez, na etapa varejista – normalmente a última da cadeia –, ou diluída ao longo do processo de produção e comercialização. No primeiro caso, tem-se um Imposto sobre Vendas a Varejo (IVV) e, no segundo, um IVA. Aparentemente, seria indiferente escolher entre ambos, mas o IVA se presta melhor ao cumprimento dos dois objetivos supracitados. A cobrança em múltiplos estágios facilita a atuação do fisco e, simultaneamente, garante maior eficácia para tributar apenas as vendas destinadas ao consumo final e, conseqüentemente, para desonerar os investimentos e as exportações.¹⁰ Além disso, o crescimento do comércio eletrônico, ao prescindir cada vez mais da figura de um intermediário entre os produtores e consumidores – os varejistas –, problematiza (para não dizer que praticamente inviabiliza) a utilização do IVV, especialmente em contextos onde não há restrições às aquisições de consumidores finais fora de sua jurisdição de origem – como ocorre nas federações e entre países que formam um bloco regional de comércio – e as alíquotas são elevadas e divergentes.

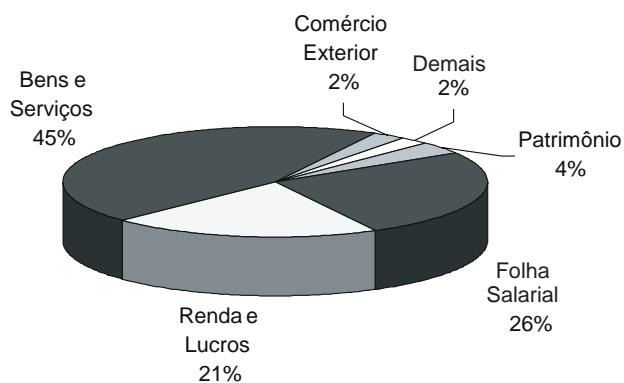
A busca pela adequação aos requisitos externos e a necessidade de respeitar os limites internos tratados na seção anterior determinaram que o principal foco da reforma e alvo de intensas discussões, tanto no projeto da Comissão Especial da Câmara dos Deputados quanto em várias propostas formuladas durante o debate, fossem os tributos incidentes sobre a produção e circulação de bens e serviços.

A constatação de que no mundo moderno haverá uma crescente participação desses tributos na geração da receita tributária aliou-se ao fato de que no Brasil eles já são os principais responsáveis pela arrecadação global. Dado ainda o pré-requisito de que a reforma não produza resultados negativos sobre o atual volume de recursos tributários, optou-se por não propor mudanças que alterassem profundamente a distribuição da arrecadação por bases de incidência. Ou seja, uma vez que os resultados de uma reforma nunca são perfeitamente previsíveis, grandes modificações na divisão federativa da receita foram evitadas, sugerindo-se em troca melhorar a qualidade da tributação das vendas, que, além de possuir elevada importância na composição da receita e ser objeto de grande atenção no que se refere aos requisitos da harmonização internacional, é atualmente bastante precária.

A má qualidade do sistema de tributação de vendas nacional decorre, basicamente, de dois fatores: primeiro, a despeito de o Brasil ter sido pioneiro na adoção de impostos sobre valor adicionado, é expressiva a

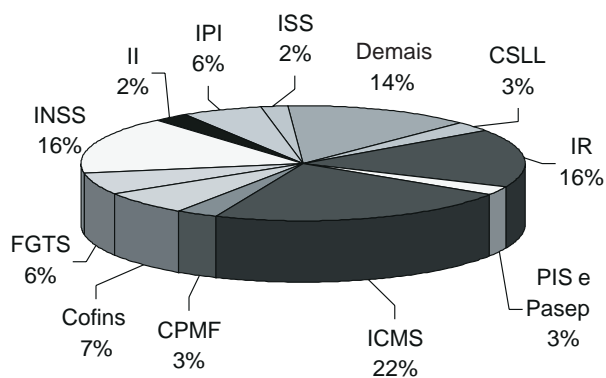
10 Para maiores detalhes acerca das diferenças entre um IVA e um IVV, ver Araujo (1999).

GRÁFICO 1

Arrecadação Tributária Global em 1998: 30,6% do PIB – Principais Bases de Incidência

Fonte: *Elaboração própria (SF/BNDES) a partir de informações disponibilizadas pela SRF, STN, CEF, IBGE, Ministério da Previdência, governos estaduais e balanços municipais.*

GRÁFICO 2

Arrecadação Tributária Global em 1998: 30,6% do PIB – Principais Tributos

Fonte: *Elaboração própria (SF/BNDES) a partir de informações disponibilizadas pela SRF, STN, CEF, IBGE, Ministério da Previdência, governos estaduais e balanços municipais.*

participação de tributos cumulativos na arrecadação;¹¹ e, segundo, a tradição histórica em permitir que as instâncias subnacionais possam ter acesso a fontes próprias de receita e legislem, ampla e autonomamente, sobre elas é sensivelmente notada nos tributos sobre vendas, o que conduziu a sérios problemas de coordenação interna.

Dentre os tributos indiretos, as discussões foram centradas em torno dos seguintes: ICMS, IPI, Imposto sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Natureza (ISS), Cofins, Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF). Os dois primeiros são impostos sobre o valor adicionado e os demais são cumulativos. O IPI, o ICMS e o ISS são, respectivamente, de competência legislativa dos governos federal, estadual e municipal e compõem o orçamento fiscal de cada uma dessas esferas de governo. A Cofins, o PIS/Pasep e a CPMF são de competência federal e estão vinculados ao financiamento da seguridade social.

O ICMS e o IPI, embora sejam cobrados pela sistemática do valor adicionado, foram assumindo ao longo do tempo características incompatíveis com uma tributação de boa qualidade. No caso do ICMS, a explicação, em boa medida, reside no fato de que ele é regido com grande autonomia por leis estaduais. As regras constitucionais não prevêm a uniformização de sua aplicação em todo o território nacional, propiciando a existência de distintos subsistemas tributários. Quando se aliam a isso as normas aplicáveis à tributação das transações interestaduais – o imposto é cobrado parcialmente segundo o princípio da origem, aplicando-se nas vendas às regiões mais pobres uma alíquota inferior à praticada nas trocas internas –, tem-se um quadro extremamente favorável à sonegação, a práticas de guerras fiscais e a grandes distorções na distribuição geográfica da produção e dos investimentos. No caso do IPI, a estrutura atual de alíquotas, associada

11 A elevada participação de tributos cumulativos na carga tributária global deve-se, em boa medida, aos desdobramentos da Constituição de 1988, que ampliou os percentuais de participação dos estados e municípios nas receitas do IPI e do IR – que são a base das principais transferências federais a essas esferas de governo. Paralelamente, a reforma constitucional não contemplou um processo ordenado e pactuado de descentralização de encargos, embora estes tenham sido pressionados fortemente no âmbito da ordem social, notadamente no caso da previdência, tanto do regime geral como dos servidores públicos. Para enfrentar o desequilíbrio fiscal e financeiro estrutural daí decorrente, bem como as crises conjunturais, o governo federal foi induzido a elevar as contribuições sociais cumulativas, dado que sua receita não é partilhada com as demais esferas de governo, suas bases de incidência são amplas e o fato de as alíquotas serem reduzidas permitiu sua majoração. Para se ter uma idéia da importância que tais contribuições assumiram na geração da receita federal, basta citar que, no período 1988/99, a arrecadação da Cofins, do PIS/Pasep e da CPMF aumentou em cerca de 3,9 pontos percentuais do PIB. Para a União obter do IPI o mesmo montante de recursos para livre aplicação (ou seja, fora vinculações constitucionais), aquele imposto federal teria de aumentar em mais de 11 pontos percentuais do PIB, isto é, a carga de IPI realizada em 1988 teria de ser multiplicada por seis, o que certamente teria sido impossível [ver Afonso e Araujo (2000)].

à vedação à utilização dos créditos de imposto incidente sobre insumos nos casos em que a alíquota aplicável ao produto é igual a zero, faz com que alguma cumulatividade não possa ser evitada.

A ausência de coordenação interna nas regras de cobrança do ICMS – que é responsável por cerca de um quarto da arrecadação tributária global –, além de provocar os problemas supracitados, impede que seja alcançada a harmonização internacional. Levando em consideração que também não há coordenação entre o ICMS e os tributos cobrados pelas demais esferas de governo, tornam-se ainda mais evidentes os impactos negativos provocados pelo sistema de tributação de vendas nacional. Ou seja, o sistema é ruim porque conta com tributos de natureza cumulativa e porque é caracterizado pela existência de diferentes legislações.

Quais as Alternativas Tradicionais para Reformar a Tributação do Consumo?

O cerne dos debates que antecederam e motivaram o projeto da Comissão Especial da Câmara dos Deputados consistiu em encontrar caminhos para, simultaneamente: a) substituir os gravames cumulativos e a multiplicidade de incidências por uma ou poucas incidências, com ampla abrangência sobre o valor adicionado na produção e circulação de mercadorias destinadas ao consumo final, e com legislação uniforme no território nacional; e b) respeitar a tradição de atribuir competência às unidades subnacionais para cobrar autonomamente seus respectivos tributos.

A questão é que atingir simultaneamente esses objetivos não é trivial, pois: como é possível promover a unificação de tributos cobrados concorrentemente por mais de uma esfera de governo sem rever a referida tradição, em particular sem rever a autonomia estadual para legislar sobre o principal tributo nacional? Disso decorre uma outra questão: como fazer a revisão se a própria tradição é subjacente a uma estrutura federativa concebida de acordo com uma lógica que sempre aproveita estruturas herdadas do passado e não é marcada por cooperação entre as partes?¹²

12 Por exemplo, somente depois de mais de um século, em 1996, através da Lei Complementar nº 87 (a famosa “Lei Kandir”), foi rompida definitivamente a tradição estadual em tributar, direta ou indiretamente, as exportações e as aquisições de bens de capital com propósitos de investimentos. Não obstante a importância dessa medida para melhorar a qualidade do ICMS e para o próprio desenvolvimento do país, foi e ainda é enorme a resistência dos estados em torno da mesma. Sua implementação, em grande medida, só foi possível mediante a instituição por parte da União de um fundo de compensação – o chamado seguro-receita – com o objetivo de ressarcir os governos estaduais de eventuais perdas que pudessem incorrer. Embora extremamente importante, a “Lei Kandir” não promoveu substanciais alterações na legislação do ICMS nem tampouco comprometeu a autonomia estadual, mas só foi aceita pelos estados por conta da criação de um fundo de compensação cujas fatias são disputadas mesmo entre aqueles que, em princípio, não teriam motivos para sofrer perdas de arrecadação.

Basicamente, existem duas soluções tradicionalmente apresentadas na literatura de finanças públicas para lidar com as dificuldades presentes na distribuição de competências de tributos sobre o consumo em contextos federativos: a instituição de um único IVA na esfera federal, com partilha de receita com as unidades subnacionais (o IVA centralizado), e a atribuição de um IVV a essas esferas de governo.¹³

No caso do IVA centralizado, evitam-se problemas de coordenação e aumenta-se a simplicidade administrativa para o fisco e os contribuintes, pois a centralização se traduz em uma única legislação a ser interpretada, uma única declaração, uma única fiscalização e controle etc. Além disso, não é preciso trazer para o âmbito das trocas interestaduais a discussão do princípio mais adequado – se da origem ou do destino – para alocar a receita oriunda dessas transações.

Tal como no caso das trocas internacionais, a adoção do princípio do destino no comércio local também é recomendável quando se tem por meta que as distintas práticas tributárias subnacionais não sejam exportadas de uma jurisdição para outra. A questão é que sua operacionalização em contextos onde não existem fronteiras fiscais se apresenta como um problema maiúsculo.¹⁴ A instituição de um único IVA na esfera federal, com partilha de receita com as unidades subnacionais, permite lidar com a questão de forma virtuosa simplesmente porque não é atribuída competência a tais unidades para cobrar seus próprios IVAs.

O problema é que na centralização do IVA na esfera federal também residem as principais desvantagens do modelo: primeiro, mesmo que os recursos transferidos possam ser utilizados livremente pelos governos subnacionais e ainda que estes tenham poder para, coletivamente, negociar junto ao

13 *Tratam-se de soluções tradicionais porque se considera inadequado atribuir competência às unidades subnacionais para cobrar seus próprios IVAs, especialmente face às dificuldades em adotar o princípio do destino nas transações interestaduais. Nas palavras de McLure (1998, p. 666-667): "For administrative reasons, it is not appropriate to assign the value added tax (VAT) to subnational governments or to allocate revenues from it (or a portion thereof) to such governments on a derivation basis... The basic problem concerns interstate trade. International trade is almost universally handled by levying the VAT on imports and applying a zero-rate to exports (which implies refunding tax collected before the export stage). Because of these border tax adjustments (BTAs), imports are taxed and exports are not. This system is called the destination principle, to distinguish it from the origin principle, under which imports are not taxed at the border (but tax is collected on value added after the import stage) an tax on exports is not rebated... To implement the destination principle, it has generally been thought necessary to have fiscal border controls. This not a major issue where international trade is concerned, because border controls exist for other reasons, including the collection of import duties. But border controls are problematical in the case of trade between states, since they impede the free flow of goods."*

14 Para maiores detalhes acerca dos arranjos, usualmente apresentados na literatura de finanças públicas, de operacionalização do princípio do destino, ver Araujo (1999).

governo federal um aumento de sua participação na receita do imposto, tais instâncias não têm autonomia para ajustar, individualmente, sua necessidade de recursos por meio da variação de alíquotas; e, segundo, caso se tenha como meta que a partilha seja semelhante a uma situação na qual as unidades locais tivessem arrecadado seus tributos, é fundamental encontrar um índice que efetue adequadamente a distribuição horizontal da receita. Esses fatores são considerados desvantagens porque o modelo somente pode ser aplicado em países que possuem características muito peculiares, como é o caso da Alemanha. Seu sucesso depende de que as relações federativas do país que o adote tenham um caráter marcadamente cooperativo e da existência de um certo grau de homogeneidade socioeconômica entre as unidades subnacionais.¹⁵

A cooperação vertical (entre os distintos níveis de governo) é fundamental para que exista confiança entre as partes envolvidas na partilha, enquanto a cooperação horizontal (entre as unidades que compõem uma mesma esfera de governo) é importante para facilitar a própria distribuição da receita, pois não é possível, por meio de um índice – de uma fórmula –, dar conta de variados e divergentes interesses. O êxito da solução requer que o conceito tradicional de autonomia fiscal subnacional – acesso a uma fonte de recursos próprios de forma direta, através da cobrança de seus respectivos tributos, com capacidade para fixar alíquotas – seja reavaliado. Os níveis subnacionais de governo precisam aceitar o fato de que, muito mais importante do que ter poder para influenciar individualmente as decisões que lhes afetam diretamente, somente coletivamente podem obter muita força para fazê-lo.

Na ausência de um certo grau de homogeneidade socioeconômica entre os governos subnacionais, é muito difícil estabelecer as condições anteriores e definir um índice que efetue a distribuição horizontal de receita segundo critérios previamente acordados.

Sem a presença desses requisitos, a solução não é factível porque, de um lado, a tentativa de atender a demandas distintas e conflitantes pode conduzir à adoção de regras que tornem o modelo extremamente complexo e, de outro, o fracasso dessa tentativa pode desequilibrar as relações federativas, criando um sério problema de natureza econômica e política expresso em contínuas e renovadas disputas em torno de um fundo público.

15 Não é demais lembrar que a incorporação dos estados da antiga Alemanha Oriental, ao diminuir a homogeneidade até então verificada, poderia ter problematizado o sistema de partilha do país se o governo federal, através do aumento da repartição vertical dos recursos, não tivesse dividido com os estados de maior capacidade fiscal o ônus da unificação.

Para compensar esses desequilíbrios, é possível que o governo federal tenha de transferir um considerável montante de recursos às unidades subnacionais, o que poderia induzi-lo a adotar medidas que terminassem por piorar a qualidade do sistema tributário ou por aumentar seu déficit fiscal. Alternativamente, em troca da centralização da tributação do consumo nas mãos do governo federal, poderia ser atribuída às outras esferas de governo a competência legislativa (ainda que não exclusiva) sobre outras bases de tributação – como, por exemplo, a renda. Tanto isso pode não ser possível, em função de ser reduzida essa base, como não existem garantias prévias de que os referidos desequilíbrios seriam solucionados. Além disso, tal alternativa pode gerar problemas de coordenação interna que não se restringem à tributação do consumo. Esses são os riscos de implementar um modelo de IVA centralizado no Brasil, pois a não verificação dos referidos requisitos, além de dificultar a própria negociação de sua adoção, poderia se mostrar contraditória aos limites internos da reforma.

A atribuição de um IVV às esferas subnacionais, quer concorrente de um IVA ou um IVV federal, em si mesma, não garante que haverá harmonização entre as práticas tributárias internas. Por outro lado, uma vez que facilita a operacionalização do princípio do destino,¹⁶ permite conferir um certo grau de autonomia aos governos locais para cobrar seus próprios tributos. O problema é que, ainda que por motivos distintos dos presentes no modelo anterior, essa solução também só pode ser aplicada com êxito em circunstâncias muito específicas.

A cobrança do IVV em estágio único, se, por um lado, interessaria a uma esfera subnacional por exigir reduzidos ajustamentos de fronteira para que fosse recolhido no local onde a mercadoria é consumida e ainda por permitir, dentro de estreitos limites, a variação de alíquotas, por outro, é extremamente desvantajosa, porque ampliaria o escopo para sonegação e, em comparação com um IVA, é menor sua neutralidade para tributar apenas os gastos finais dos agentes econômicos.¹⁷

Dado que a base impositiva de um IVV é mais estreita que a de um IVA, caso o IVV fosse instituído no Brasil com o objetivo de garantir a cada um dos estados a mesma arrecadação do ICMS, seria inevitável a majoração das

¹⁶ Analogamente às transações internacionais, as interestaduais são preponderantemente de natureza intermediária e, dado que os varejistas normalmente realizam transações finais, o princípio do destino estaria automaticamente garantido.

¹⁷ Embora os varejistas realizem preponderantemente vendas aos consumidores finais, existe a hipótese de que as efetuem com propósitos produtivos e/ou comerciais. Se essas transações não são diferenciadas de modo que apenas as primeiras sejam tributadas, alguma cumulatividade não pode ser evitada.

alíquotas, mesmo porque, em larga medida, o comércio interestadual deixaria de ser tributado. Entretanto, quanto maiores as alíquotas, maiores os estímulos à sonegação, especialmente se são adotados mecanismos de diferenciação entre as aquisições destinadas ao consumo final e com propósitos produtivos e comerciais. O problema é que, diferente dos Estados Unidos – cujos estados têm competência para cobrar IVVs e as vendas no varejo são concentradas em poucos estabelecimentos que apresentam um bom nível de organização –, no Brasil a rede de comercialização de mercadorias é bem heterogênea quanto ao seu grau de desenvolvimento e bastante fragmentada, dificultando a fiscalização. Assim, como evitar a sonegação?

Adicionalmente, quando se leva em consideração que as disparidades regionais observadas no país implicam uma distribuição estadual da receita do ICMS também desigual, não apenas as alíquotas seriam majoradas, como seriam razoavelmente divergentes. Nessa circunstância, as dificuldades impostas pelo comércio fronteiriço com consumidores finais seriam ampliadas, bem como as distorções provocadas pela tributação de insumos produtivos não submetidos a mecanismos de diferenciação. Tais dificuldades são exacerbadas se, paralelamente, também se leva em consideração que as administrações tributárias subnacionais contam com graus distintos de eficiência, indicando que a fiscalização poderia ser mais permissiva em uma jurisdição que em outra. Caso as distâncias geográficas e os custos de transporte de mercadorias não pudessem, pelo menos em parte, contorná-las, a saída seria a harmonização das alíquotas, o que, por seu turno, é um grande foco de resistência.

Qual a Solução Adotada pelo Projeto da Comissão Especial?

Para lidar com as questões até aqui mencionadas e as dificuldades em implementar os modelos tradicionais de tributação das vendas no Brasil, a saída aprovada pela Comissão Especial de Reforma Tributária da Câmara dos Deputados foi a proposição de um IVA dual, isto é, um IVA estadual e um IVA federal, que, por meio da instituição de regras gerais de política e gestão, possuem suas normatizações e seus procedimentos administrativos amplamente harmonizados. Essa solução, em essência, está alicerçada nas mesmas bases do projeto original do Executivo Federal enviado ao Congresso em 1995 e que, no campo da formulação e do debate técnico, tem sido objeto de reflexões e aperfeiçoamentos por um grupo de especialistas do Ipea e do BNDES.¹⁸

18 Ver, cronologicamente, Varsano (1995), Afonso, Rezende e Varsano (1998) e Varsano (1999).

Em um modelo de IVA dual é possível superar problemas aparentemente sem solução nos contextos federativos: a contradição entre coordenação e autonomia e a dificuldade em operacionalizar o princípio do destino sem aumentar os riscos de evasão e/ou agregar complexidade ao sistema.¹⁹ Não se trata de um modelo de partilha de receita, onde as unidades subnacionais não têm autonomia para arrecadar e administrar seus respectivos tributos. Nem tampouco é um modelo de competências concorrentes, no qual as características básicas de cada imposto são definidas de maneira independente pelos governos federal e estadual e, posteriormente, a criação de determinadas normas podem ou não assegurar bom nível de coordenação entre os mesmos. Sob a égide de um IVA dual, cada uma das esferas de governo cobra separadamente os seus respectivos IVAs, com características que foram decididas conjuntamente, atendem às condições previamente estipuladas e são aplicadas de maneira uniforme em todo o território nacional.

No projeto da Comissão Especial de Reforma Tributária foi proposta a substituição do ICMS, IPI, ISS, Cofins, PIS/Pasep, CPMF e salário-educação²⁰ pelo IVA dual. Sobre uma base de cálculo comum, mais ampla que a do ICMS, em função da incorporação dos serviços finais, são cobrados o IVA estadual – cuja alíquota média deve corresponder à atual arrecadação do ICMS – e o IVA federal – cuja alíquota média deve produzir aproximadamente o mesmo montante de recursos que os tributos de sua competência que foram extintos.

Na cobrança do IVA dual é estabelecido um conjunto de alíquotas – uma básica (padrão) e outras que variam em torno desse patamar conforme a essencialidade das mercadorias. Sobre tal conjunto são determinados pares de alíquotas, uma federal e outra estadual, devendo a primeira ser sempre

19 O próprio McLure (1999, p. 9), que considerava inadequada a atribuição de competência aos governos subnacionais para cobrar seus próprios IVAs, ao tomar conhecimento do modelo proposto no Brasil, que ele denomina CVAT (“compensating VAT” on interstate sales), defende um IVA dual como uma excelente alternativa para a distribuição de competências tributárias em contextos federativos: “I believe that implementation of the CVAT would be feasible in any LDCs (less developed countries) or CIT (countries in transition from socialism) that can implement a national VAT. If so, second-tier governments could be fiscally autonomous, as well as fiscally viable. It is hard to overstate the importance of that simple statement for the devolution of taxing power – and thus political power... I also believe that a switch from the present system of state retail sales taxes to a state VAT/CVAT system could facilitate solutions to the three problems of the state RSTs... by allowing essentially uniform destination-based taxation of only consumer spending: elimination of tax on business inputs, taxation of services, and taxation of remote commerce.”

20 A base de incidência do salário-educação é a folha de salários. Embora sua participação na receita tributária oriunda da exploração dessa base seja relativamente pequena, sua substituição foi considerada uma medida importante à adequação do sistema doméstico à nova realidade internacional, que, conforme mencionado, não requer que sejam apenas tomadas medidas com relação à tributação das vendas.

inferior à última. Assim, por exemplo, se a alíquota padrão estadual é de 15%, a federal poderia ser de 4% e, se fosse adotada uma alíquota estadual reduzida de 8%, a federal poderia ser de 2%. Por definição, as alíquotas federais são uniformes em todo o território nacional, e nas transações interestaduais é estipulado que as dos estados também o sejam.

A autonomia estadual é mantida porque nas transações intraestaduais pode ser aplicado um percentual de variação sobre o conjunto de alíquotas estipulado, isto é, permite-se a utilização de uma banda em torno da qual é possível a elevação ou a diminuição das alíquotas estaduais. Ainda de acordo com o exemplo anterior, se por hipótese fosse instituída uma banda de 20%, a alíquota padrão, de 15%, poderia ser fixada entre 12% e 18%. Estabelecidos esses critérios, o princípio do destino no mercado interno, nas operações entre contribuintes, é operacionalizado da seguinte forma:

- na saída de uma mercadoria para outra unidade, a alíquota estadual seria zerada, o estado de origem nada cobraria sobre o valor adicionado na fabricação da mercadoria exportada e creditaria ao contribuinte o IVA recolhido na aquisição de seus insumos;
- a alíquota federal seria automaticamente acrescida da alíquota estadual, ou seja, ambas seriam somadas e o contribuinte, ao invés de pagar a parcela estadual do IVA à sua respectiva jurisdição, efetuaria o pagamento total à União;
- no momento em que a mercadoria ingressasse na unidade importadora e fosse revendida ou incorporada como insumo em outro produto, o contribuinte dessa localidade teria um débito com a União somente do valor da alíquota federal e um crédito referente à soma das parcelas federal e estadual; na hipótese de que esse crédito seja superior ao débito, o montante teria de ser devolvido ou aproveitado em outra transação; e
- também nesse momento o contribuinte teria um débito com o estado importador, mas não teria nenhum crédito, pois o estado de origem nada teria recolhido nessa transação.

Nessa sistemática, a União apenas transporta o IVA estadual de uma unidade para outra, por meio da cobrança do seu próprio imposto. Assim, simultaneamente, seriam evitados os riscos de evasão fiscal decorrentes da aplicação de uma alíquota zero às trocas interestaduais e seria permitido que a jurisdição de destino se apropriasse integralmente do IVA relativo às suas compras provenientes de outros estados.

Uma alternativa à operacionalização do princípio do destino no âmbito do IVA dual foi sugerida pelo relator, deputado Mussa Demes, ao término dos trabalhos da Comissão Especial, em março de 2000, e encaminhada ao Plenário em caráter informal (porque, pelo regimento da Câmara, não poderia mais ser apresentada e votada na Comissão Especial). Tal proposta ficou conhecida como *emenda aglutinativa*, apresentada pelo relator após as discussões no âmbito de uma comissão tripartite, entre parlamentares e autoridades fazendárias federais e estaduais, que se reuniu no fim de 1999.

Uma das motivações da formulação da alternativa à operacionalização ao princípio do destino foram as críticas ao projeto da Comissão Especial feitas pelo Ministério da Fazenda, cuja principal objeção ao mecanismo de IVA dual adotado originalmente pelo relator é que poderia gerar forte acúmulo de créditos contra a União.²¹

As soluções apresentadas na *emenda aglutinativa* envolveram duas grandes mudanças: em primeiro lugar, a não inclusão das contribuições sociais (Cofins, PIS/Pasep e salário-educação) no conjunto de receitas a serem substituídas por parcela do novo e amplo IVA – e sim sua transformação em uma contribuição social não-cumulativa, à parte do imposto; e, em segundo, a adoção de dois procedimentos para a alocação do IVA estadual relativamente às operações entre jurisdições, visando à plena aplicação do princípio do destino.

Os IVAs federal e estadual devem substituir, respectivamente, as receitas do IPI e do ICMS mais ISS. O conceito de IVA dual é mantido pela determinação de que o IVA federal tenha necessariamente os mesmos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes que o IVA estadual, e de que o último tenha legislação uniforme em todo o território nacional.

Dependendo da natureza da transação interestadual, a lei complementar poderá determinar que o princípio do destino seja operacionalizado por meio do mecanismo descrito anteriormente ou por meio de um segundo expediente, qual seja: o IVA seria recolhido no estado de origem, remetido a um fundo e, posteriormente, distribuído aos estados com déficit no balanço interestadual. Para o sucesso desse arranjo, também é fundamental a existência de um IVA dual, porque, como as informações fornecidas pelos estados exportadores raramente coincidem com as dos importadores, os pagamentos referentes ao IVA federal são fundamentais para averiguar a

21 As críticas do Ministério da Fazenda ao projeto da Comissão Especial foram divulgadas no site do ministério na internet, no endereço <http://www.fazenda.gov.br>, como nota à imprensa.

validade das estatísticas de comércio interestadual e encontrar um índice de distribuição de receita.²²

Cabe ressaltar que, embora a constituição da comissão tripartite e a formulação de um texto alternativo tivessem por objetivo, acima de tudo, resolver as críticas do Ministério da Fazenda ao projeto aprovado pela Comissão Especial da Câmara, a emenda aglutinativa refletiu muito mais, segundo o próprio relator, as negociações e uma tentativa de acordo com os estados (tendo a guerra fiscal do ICMS como cerne das mudanças) do que aproximações com as posições daquele órgão federal.²³

Retomando à análise do projeto aprovado pela Comissão Especial, vale mencionar a questão municipal. Em troca da extinção do ISS, foi instituída a competência para a cobrança de um IVV sobre as vendas de mercadorias no varejo e serviços listados em lei. Mesmo sendo o IVV um tributo de qualidade inferior ao IVA, sem dúvida é melhor que um tributo cumulativo, como é o caso do ISS, e além disso essa foi a única saída encontrada para facilitar a negociação da extinção do ISS junto aos municípios.

Os problemas relativos ao recolhimento do IVV podem ser minimizados na esfera municipal porque as administrações locais têm uma estrutura de

22 Conforme destaca o relator, deputado Mussa Demes, na justificativa da proposta informal [ver Câmara dos Deputados (2000b, p. 23)]:

“O ICMS (ou IVA) da proposta informal manteve os princípios do ICMS do Substitutivo. Apenas deixou de ser um imposto compartilhado entre a União e os Estados e Distrito Federal, para se tornar um imposto de dupla competência, com as mesmas principais características (fato gerador, base de cálculo, contribuintes, não-cumulatividade, imunidade nas exportações e outras).”

O Ministério da Fazenda concordou que o ICMS federal não incida sobre energia elétrica, serviços de telecomunicações, petróleo e seus derivados, combustíveis e minerais do País. Na tributação interna, essa tributação é hoje uma exclusividade dos Estados, embora a União possa cobrar contribuições, o que a proposta informal também permite.

Para evitar a guerra fiscal entre os Estados, através da utilização do ICMS, a proposta informal mantém a sistemática do Substitutivo (que neste é única) de zerar as alíquotas interestaduais, mas acrescenta, por sugestão dos Estados, a possibilidade de criação de um fundo que servirá para compensar os contribuintes que atualmente usufruem de benefícios fiscais. As duas sistemáticas podem ser utilizadas alternativamente ou em conjunto (com mercadorias e serviços diferentes), de acordo com o que dispuser a lei complementar.”

23 Segundo a justificativa do relator à emenda aglutinativa [ver Câmara dos Deputados (2000b, p. 22)]:

“O principal ponto da oposição do Ministério da Fazenda à proposta informal encontra-se na área das contribuições. O Ministério da Fazenda não admite, por receio de queda de arrecadação, a transformação do PIS e da Cofins em contribuição não-cumulativa. Ora, a não-cumulatividade dos tributos sobre a produção e o consumo foi sempre defendida por todos os membros da Comissão Especial, como forma de desonerar a produção e a exportação, de elevar o ônus relativo à tributação dos produtos importados ao nível da tributação dos produtos nacionais e de tornar transparente a tributação de mercadorias e serviços. Acrescente-se que a calibragem correta das alíquotas pode igualar a receita das contribuições não-cumulativas às das contribuições atuais. A Comissão Especial não insistiria nessa alteração se nela vislumbrasse a mínima possibilidade de reduzir a receita da União.”

fiscalização mais adequada para atuação junto ao comércio varejista por já possuírem cadastros e procedimentos em função da emissão da taxa de alvará. Além disso, podem atuar em convênio com as secretarias de Fazenda federal e estaduais quando da cobrança das suas respectivas parcelas do IVA sobre o comércio final. Outra vantagem da atribuição de um IVV aos municípios, que não se verifica no caso dos estados, é ser menos problemática a determinação de uma lei nacional definindo as características básicas do imposto e uma alíquota uniforme em todo o país.

Com relação ao restante do sistema de tributação, embora em consonância com as diretrizes do novo cenário mundial, as mudanças sugeridas pelo projeto da Comissão Especial foram pontuais. Dentre outras, vale destacar as seguintes: na esfera federal foi prevista a criação de uma contribuição de intervenção ambiental, que poderá ter alíquota diferenciada em função do grau de utilização dos recursos ambientais; aos estados foi transferida a cobrança do Imposto Territorial Rural (ITR); e na esfera municipal procurou-se regulamentar a cobrança progressiva do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) e autorizar a instituição de contribuições para custeio de serviços de iluminação, de limpeza de logradouros públicos e de suplementação dos serviços de segurança pública.

6. Perspectivas

O sistema tributário vigente no Brasil conta com conhecidas deficiências, e a necessidade de sua reformulação é, há algum tempo, praticamente consenso nacional. A despeito de alterações pontuais introduzidas recentemente, o sistema prejudica a competitividade dos produtos nacionais, é excessivamente complexo, facilita ou mesmo estimula a sonegação e se mostra inadequado à harmonização com os sistemas tributários dos nossos parceiros do Mercosul ou outros blocos comerciais.

O projeto de reforma tributária aprovado pela Comissão Especial da Câmara dos Deputados, agora em fase de tramitação no Plenário, pretende corrigir essas distorções propondo melhorar a qualidade do sistema doméstico de tributação das vendas. Sem dúvida, os desafios colocados pelas transformações recentes e ainda em curso no mundo contemporâneo não se restringem a esse aspecto, mas a necessidade de conciliar os requisitos externos com os limites internos determinaram que especial ênfase fosse dada a essa questão.

Dentre os limites internos, as alterações no volume total de recursos arrecadados e na distribuição de recursos entre as regiões e entre as unidades da Federação, causadas por qualquer uma das medidas que venham a ser

propostas, são fontes das principais preocupações. As expectativas de perdas por parte de alguns estados ou mesmo a mera incerteza de todos os níveis de governo quanto às variações de receita resultantes das alterações propostas geram notáveis e fortes resistências às mudanças. Nas tentativas anteriores de reforma, esses foram – e antecipa-se que continuarão sendo – os principais empecilhos de origem no próprio setor público à criação de um sistema tributário de boa qualidade.

As resistências só seriam relativamente minimizadas na presença de algum mecanismo ou ente que funcione como garantidor em última instância para a compensação de eventuais perdas no volume de recursos à disposição de cada unidade federada. As saídas mais óbvias para o problema seriam um aumento de carga tributária ou a assunção por parte da União dos riscos da reforma através do compromisso de ressarcir as demais instâncias de governo de qualquer prejuízo que possam sofrer, como já fez anteriormente nas vezes em que se implementou alguma mudança no sistema tributário nacional. A questão é que ambas as alternativas não se mostram muito factíveis. Um aumento da carga tributária não é recomendável, posto que a mesma já se encontra em patamar elevado. A União, em função dos motivos expostos, mesmo que manifestasse interesse político em fazê-lo, não tem a menor condição econômico-fiscal para prover assistência financeira aos governos subnacionais na dimensão pretendida.

Assim sendo, se, por um lado, o projeto de reforma em análise no Plenário da Câmara dos Deputados não avança na abordagem de todos os aspectos que, de acordo com as transformações que vêm ocorrendo no mundo contemporâneo, devem delinear as características dos sistemas tributários modernos, por outro, tem o mérito de propor mudanças nos tributos que representam a principal fonte de arrecadação nacional, bem como de distorções sobre a competitividade da economia e de conflito entre os agentes envolvidos no processo de reforma, e simultaneamente contar com instrumentos que permitam que a mudança possa ser considerada factível.

Especificamente, o modelo de IVA dual, além de lidar positivamente com a questão da harmonização externa e interna, permite trabalhar com as difíceis questões envolvidas na alteração nas regras de tributação dos fluxos interestaduais. Isso porque evita que tenham de ser adotadas soluções não compatíveis com a realidade brasileira e, principalmente, porque permite que o princípio do destino seja gradualmente implementado de modo a possibilitar que os estados possam ajustar-se às mudanças. Para tanto, a alíquota estadual nas transações interestaduais, ao invés de ser automaticamente zerada, deve ser, ao longo do tempo, progressivamente diminuída até ser anulada.

Se for retomada a tramitação da proposta de emenda constitucional no Plenário da Câmara sem que se tome como marco de referência o texto aprovado pela Comissão Especial – ou seja, se as negociações voltarem a um estágio tão primitivo que não haja mais acordo mínimo, nem em torno de princípios e regras mais gerais –, existe a hipótese de que o processo siga novos rumos, onde passariam a ser rejeitadas duas premissas que já foram objeto de dura negociação entre os agentes, direta ou indiretamente, envolvidos na reforma: a não alteração da distribuição da receita entre os membros da Federação e a realização de um processo gradual de mudanças ao invés de uma revolução tributária.

Primeiro, o acordo inicial da neutralidade da reforma em relação à divisão federativa da receita tributária pode vir a ser rejeitado (crescentemente) pelos governos subnacionais, sobretudo os estaduais. A gravidade da crise fiscal que atravessam, a falta de perspectivas para um ajuste rápido e eficaz, seja pelo lado da arrecadação própria (até porque os próprios estados querem uma longa trajetória de reformulação do ICMS), seja pelo lado do gasto (em muitos casos, o peso da folha salarial, inclusive de inativos, e os encargos da dívida podem ser proporcionalmente maiores que no orçamento federal), o encilhamento das fontes alternativas de recursos (transferências voluntárias e operações de crédito) e, agora, a imposição de uma rígida e firme disciplina ditada pela Lei de Responsabilidade Fiscal, tudo isso pode conspirmar para que governadores e secretários estaduais de Fazenda eventualmente mudem para uma postura mais explícita e agressiva em relação à reforma tributária, ainda mais se as negociações voltarem à “estaca zero”.

O desinteresse ou a rejeição dos estados pela reforma tributária debatida na Comissão Especial podem dar lugar a uma posição radicalmente inversa se essa for vista como única (ou última) alternativa de ajuste. Os estados voltariam a lutar por um aumento da fatia estadual na divisão do “bolo” tributário nacional, uma vez que não conseguiram isso após a reforma de 1988, que beneficiou basicamente os municípios. Se estes últimos não vierem a ser potenciais perdedores de participação relativa em uma nova reforma (hipótese que politicamente parece ser a mais remota), a União correria o risco de voltar a enfrentar as mesmas condições adversas que marcaram os trabalhos da Assembléia Nacional Constituinte de 1987/88.

Segundo, outro acordo inicial de que se precisa de uma reforma e não de uma revolução, que as mudanças não devem ser abruptas e sim graduais, com uma transição longa, pode vir a ser abandonado pelo empresariado nacional. As dificuldades para os exportadores aumentarem forte e vigorosamente suas vendas, para os produtores nacionais concorrerem com produtos importados cada vez mais beneficiados pelo aumento local de tributos

cumulativos (sequer cobrados em outros países), para os produtores de um estado enfrentarem iguais produtores mas que, localizados em outro estado concedente de benefícios na guerra fiscal, tenham carga tributária e custo final reduzido e, agora, para os contribuintes do ICMS aproveitarem créditos de energia e comunicações em vista de iminente alteração (para pior) na chamada “Lei Kandir”, tudo isso pode conspirar para que organizações representativas de contribuintes eventualmente mudem para uma postura mais agressiva em relação à reforma tributária.

Se o empresariado for liberado de um acordo mínimo em torno da reforma possível, ele pode voltar às campanhas pelos projetos utópicos de reforma, como foi feito em boa parte da década de 90. Os empresários retomariam idéias tão mais simpáticas a qualquer contribuinte quanto mais danosas a qualquer fisco, que vão da ingênua revogação de contribuições patronais ou da substituição do IVA por um IVV até o estapafúrdio sistema do imposto único ou de meia dúzia de impostos seletivos. Também não é de se estranhar o pleito pela “constitucionalização” de regras que modernizem o sistema, em que se torna cada vez mais emblemática a questão da não-cumulatividade das contribuições sociais. Paradoxalmente, ao mesmo tempo em que se pretende transferir impasses e decisões para o âmbito da legislação infra-constitucional, a prática mais recente sinaliza exatamente para um sensível retrocesso tributário. São os casos, por exemplo, da revogação do crédito presumido dos exportadores, vinculado à incidência estimada das contribuições sobre seus insumos, e agora também do crédito amplo de insumos energéticos adquiridos pelos contribuintes do ICMS (abrindo o caminho para se retomar o primitivo regime de crédito físico do imposto abandonado pela chamada “Lei Kandir”).

Por último, voltando à proposta do IVA dual e ao espírito geral da reforma examinada, não se pode deixar de citar, ainda que brevemente, que essa solução tributária também é vista como crucial para atender a um federalismo moderno, que exige a conciliação de dois princípios: responsabilidade fiscal e autonomia tributária.²⁴

Responsabilidade fiscal exige respeito ao princípio de correspondência, ou seja, o financiamento de cada unidade de governo deve ser feito, até o limite possível, com recursos arrecadados de seus próprios eleitores. Havendo correspondência, se ocorrer déficit, o problema é do governante com seus

24 Segundo Bird (1999, p. 37-38): “First, the conventional model of tax assignment, which in effect assigns all significant revenue sources to central governments, is clearly inappropriate for countries in which subnational governments, for whatever reason, account for a significant proportion of public sector spending (unless, of course, such governments are simply acting as administrative arms of the center). If such governments are to be big spenders, they must, in the interests of fiscal responsibility and accountability, also be much bigger taxes than this model permits.”

eleitores: eles que paguem a conta (ou a maior parte dela) e façam a cobrança nas urnas. É isso que estimula a contenção do gasto no nível desejado pelos residentes da jurisdição, sendo irrelevante se o imposto é pago no banco ou na coletoria da unidade. Evidentemente, isso não dispensa transferências para unidades com base econômica insuficiente, para garantir distribuição mais justa dos benefícios do gasto público. Mas fixar na Constituição o tamanho da “mesada” que cada governo subnacional vai receber, sem lhes permitir melhorar sua situação por esforço próprio, é um convite à irresponsabilidade fiscal com garantia eterna de socorro da União.

Há ainda muito o que ser feito, mas sem dúvida o processo de reforma tributária avança, talvez para a maioria em ritmo muito lento, mas com um rumo cada vez mais claro, definido e necessário para corrigir as maiores mazelas do sistema tributário nacional. Em especial, na questão central da tributação do valor agregado, por certo que a aplicação desse imposto em regimes federativos introduz questões que não existem quando ele é adotado em pequenos países unitários, sendo a principal delas a necessidade de criação de mecanismos não burocráticos para evitar a exportação do imposto para outros membros da Federação e para o exterior. A fórmula do IVA dual adotada no projeto da Comissão Especial da Reforma Tributária vem sendo analisada com grande interesse em foros internacionais²⁵ preocupados em conciliar a necessidade de harmonização tributária com a preservação da autonomia federativa e o exercício da responsabilidade fiscal.²⁶

Em 1965, o Brasil foi pioneiro na adoção de um imposto sobre o valor agregado, o ICM, e na atribuição de sua competência aos estados, uma mudança que trouxe inegáveis benefícios para a modernização do sistema tributário e para o fortalecimento da Federação. O país está, de novo, a um passo de promover uma nova mudança de efeitos ainda mais importantes para esses mesmos objetivos.

25 Ver Bird (1999), McLure (1999), Keen e Smith (1996) e Silvani e Santos (1995), autores que vêm debatendo o IVA dual e comentando a proposta brasileira em publicações e fóruns de instituições multilaterais, como o FMI e o Banco Mundial. Além disso, o maior interesse deles na proposta nacional respeita a sua possível aplicação em outros países em desenvolvimento e mesmo na União Européia, cujo regime intercomunitário do IVA ainda tem caráter transitório.

26 Conforme aponta Bird (1999, p. 31) ao considerar um IVA dual como alternativa para tratar dos problemas relativos à distribuição de competências tributárias em contextos federativos: “This simple system seems to make subnational VATs feasible and potentially attractive – especially in large federal countries in which states have major expenditure roles, the VAT is the principal source of actual and potential revenue, and tax administration cannot be expected to be up to Canadian standards. Indeed, over time, as with respect to earlier changes in tax administration such as the introduction of income tax withholding and indeed the VAT form of sales taxation itself, this new idea in fiscal technology may prove to be one of the key innovations in tax thought of the century. Not only does it appear to provide a sounder fiscal base for decentralization than would otherwise be possible in many developing (and transitional) countries, but it may also offer a promising approach to maintaining not only subnational but also national sales taxes in the era of electronic commerce, although this topic cannot be developed here.”

Referências Bibliográficas

- AFONSO, J. R. R., ARAUJO, E. *Tributação das vendas: evolução histórica (ou involução?)*. Rio de Janeiro: BNDES, fev. 2000 (Informe SF, 7).
- AFONSO, J. R., REZENDE, F., VARSANO, R. *Reforma tributária no plano constitucional: uma proposta para o debate*. Brasília: Ipea, nov. 1998 (Texto para Discussão, 606).
- AFONSO, J. R. R. *et alii*. Tributação no Brasil: características marcantes e diretrizes para a reforma. *Revista do BNDES*, Rio de Janeiro, v. 5, n. 9, p. 25-50, jun. 1998.
- ARAUJO, E. *A tributação do consumo pela sistemática do valor adicionado em contextos federativos: problemas e possíveis alternativas para lidar com a questão*. Campinas: Instituto de Economia/Unicamp, dez. 1999 (Dissertação de Mestrado).
- BIRD, R. *Rethinking subnational taxes – a new look at tax assignment*. Washington: IMF, Oct. 1999 (IMF Working Paper).
- CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Proposta de emenda à Constituição nº 175-A, de 1995*. Substitutivo da Comissão Especial. Brasília: Câmara dos Deputados, mar. 2000a.
- _____. *Emenda aglutinativa – texto não votado do relator deputado Mussa Demes*. Brasília: Câmara dos Deputados, mar. 2000b.
- KANDIR, A. *Reforma tributária, desenvolvimento e empregos*. Brasília, 1999, mimeo.
- KEEN, M., SMITH, S. The future of value-added tax in the European Union. *Economic Policy*, n. 23, p. 373-411, 1996.
- McLURE, C. The revenue assignment problem: ends, means, and constraints. *Journal of Public Budgeting Accounting and Financial Management*, v. 9, n. 4, 1998.
- _____. *Implementing a state VAT: breaking the logjam in tax assignment*. Hoover Institution/Stanford University, 1999.
- MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Reforma tributária – nova proposta do Ministério da Fazenda*. Brasília, dez. 1998.
- _____. *Projeto de emenda constitucional*. Brasília, nov. 1999a.
- _____. *Análise do substitutivo do relator da reforma tributária*. Brasília, nov. 1999b.

- REZENDE, F. *O processo da reforma tributária*. Brasília, out. 1995, mimeo.
- _____. *Evolução da estrutura tributária: experiências recentes e tendências futuras*. Brasília: Ipea, 1996a.
- _____. *Propostas de reforma do sistema tributário nacional*. Brasília: Ipea, maio 1996b (Textos para Discussão, 420).
- _____. *No rumo da modernização*. Brasília: Ipea, 1998, mimeo.
- _____. *Globalização, regionalismo e federação: novos desafios para a federação brasileira*. Brasília, mar. 1999, mimeo.
- SERRA, J., AFONSO, J. R. Federalismo fiscal à brasileira: algumas reflexões. *Revista do BNDES*, Rio de Janeiro, v. 6, n. 12, p. 3-30, dez. 1999.
- SILVANI, C., SANTOS, P. dos. *Aspectos administrativos da reforma da tributação do consumo no Brasil*. FMI/Departamento de Finanças Públicas, dez. 1995.
- SPÍNDOLA, L. *Globalização econômica e deterioração fiscal – em defesa da harmonização tributária*. Brasília, 1998, mimeo.
- THE ECONOMIST, Globalization and tax, Jan. 2000.
- VARSANO, R. *A tributação do comércio interestadual: ICMS atual versus ICMS partilhado*. Brasília: Ipea, set. 1995 (Texto para Discussão, 382).
- _____. *A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas*. Brasília: Ipea, jan. 1996 (Texto para Discussão, 405).
- _____. *Subnational taxation and treatment of interstate trade in Brazil: problems and a proposed solution*. ABCD-LAC Conference. Valdivia, Chile, 1999.
- VARSANO, R., et alii. *Uma análise da carga tributária do Brasil*. Brasília: Ipea, ago. 1998 (Texto para Discussão, 583).